



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10469.720451/2010-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.947 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2024  
**Recorrente** SATELITE DISTRIBUIDORA DE PETROLEO S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização quando ocorre a interrupção do ciclo produtivo do combustível. A tributação concentrada difere-se da substituição tributária quanto à existência de fato gerador presumido.

RESTITUIÇÃO. CRÉDITO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reversão das glosas (1) dos fretes sobre vendas, nos termos da informação fiscal de diligência, (2) dos fretes relacionados às vendas de álcool, realizados a partir da vigência da Lei nº 11.727/2008, que revogou o art. 1º, § 3º, IV da Lei nº 10.865/2004, e (3) das despesas com armazenagem. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negava provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Júnior – Relator e Vice-presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente)..

## Relatório

Por traduzir bem os fatos do Processo Administrativo Fiscal, reproduzo em parte relatório da DRJ:

1.1. Os documentos têm como detentora do suposto direito creditório a SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S.A., CNPJ 70.052.352/0001-76, que foi incorporada pela ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A., CNPJ 23.314.594/0001-00, conforme pode ser visto nas telas que extraí do Sistema CNPJ, às fls. 1.764.

(...)

2. Tomando por base o consignado no Termo de Informação Fiscal (fls. 1.595 a 1.618) lavrado pelo AFRFB responsável pela execução do procedimento fiscal instaurado para aferição da legitimidade do direito creditório, a autoridade competente, em seu Despacho Decisório (fls. 1.662 a 1.673), indeferiu o PER, por inexistência de crédito, e, conseqüentemente, não homologou a DCOMP, implicando a cobrança do débito indevidamente compensado.

3. Antes de adentrar na fundamentação da decisão da autoridade *a quo*, essencial se faz a reprodução de excertos da Lei no 10.833/2003 (e alterações que atingem os fatos geradores), que servirão de referencial para a compreensão do que aqui se discutirá (grifei):

(...)

4. Transcrevo a seguir a fundamentação e as principais conclusões do Despacho Decisório, fazendo algumas modificações na redação, para torná-la mais sintética, mas sem alteração no conteúdo:

A SATÉLITE atuava principalmente no segmento de distribuição de produtos combustíveis, como gasolina e suas correntes, óleo diesel e álcool hidratado.

A sistemática de apuração da Cofins depende do produto revendido.

A redação original do art. 4º da Lei no 9.718/98, tratando da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicava a figura da "Substituição Tributária" às operações decorrentes da produção e comercialização de derivados de petróleo.

O instituto da "Substituição Tributária" destinava às refinarias a função legal de recolher antecipadamente o valor das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, isto é, antes mesmo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, no que diz respeito aos demais participantes da cadeia de comercialização.

Mudando esta sistemática, veio a Lei no 9.990/2000, que excluiu, para o caso ora em foco, a figura da "Substituição Tributária", aplicando a chamada "Tributação Concentrada", também conhecida como "Tributação Monofásica".

Este modelo concentrou a tributação dos derivados de petróleo nas refinarias, aplicando, nessas operações, alíquotas maiores. A idéia, como ocorria com a "Substituição Tributária", era recolher, no âmbito das refinarias, o valor da contribuição que seria devida em toda a cadeia.

O modelo foi implementado com a fixação, pelo art. 42 da MP no 2.158-35/2001, da alíquota de 0% (zero por cento) na venda desses derivados por parte dos revendedores, ou seja, dos distribuidores e comerciantes varejistas.

A Lei no 10.833/2003 implantou a sistemática da não-cumulatividade para a Cofins, sem alterar a "Tributação Monofásica" dos derivados de petróleo em foco.

O texto original da Lei no 10.833/2003 trazia inclusive uma determinação que excluía da sistemática não-cumulativa os produtos derivados do petróleo (art. 1o, § 3o, IV, e art. 10, VII, "a").

Em 1º de agosto de 2004, entraram em vigor novas alterações na incidência da Cofins no que se refere aos derivados de petróleo, desta vez trazidas pela Lei no 10.865/2004.

As mudanças trouxeram a sistemática não-cumulativa da Cofins aplicada aos derivados de petróleo, **mas apenas para as refinarias**. Estas poderiam se creditar nas compras efetuadas e utilizar estes créditos para abater do valor da contribuição a recolher mensalmente.

Mas nada foi alterado no que diz respeito à "Tributação Monofásica", de tal modo que a incidência permaneceu concentrada nas operações no âmbito das refinarias. Para os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas), continuaram as mesmas regras, ou seja, alíquota zero incidente sobre a receita de venda dos derivados de petróleo (artigo 42 da MP no 2.158-35/2001), sem direito ao crédito da compra (art. 3o, I, "b", da Lei no 10.833/2003).

Analisando as alterações trazidas pela Lei no 10.865/2004 conclui-se que:

**DRJ/REC** Fls. 1.771 a) Com a nova redação dada ao inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei no 10.833/2003, a restrição trazida pela alínea "a" do inciso VII do art. 10 da Lei no 10.833/2003 passou a não mais abranger os derivados de petróleo de que trata a Lei no 9.990/2000, de tal forma que as refinarias passaram a apurar créditos em suas compras;

b) O inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/2003 confirma a possibilidade de apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na produção de combustíveis destinados à venda, ou seja, no âmbito da refinaria;

c) Fica clara a continuidade da "Tributação Monofásica" no âmbito das refinarias quando se define que os revendedores (distribuidores e comerciantes varejistas) não têm o direito à apuração de créditos na aquisição, para revenda, de derivados de petróleo de que trata a Lei no 9.990/2000 (alínea "b" do inciso I do art. 3º, c/c § 1º do art. 2º da Lei no 10.833/2003);

d) O modelo monofásico continuou sendo complementado com a incidência da alíquota de 0% (zero por cento) da Cofins sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas (exceto de aviação), óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas (art. 42 da MP no 2.158-35/2001).

Com a sistemática monofásica ou concentrada, o legislador visa, para algumas situações especiais, a facilitar a administração de um tributo ou contribuição pela concentração da

arrecadação em um ponto da cadeia de comercialização, de tal forma que se utilizam alíquotas maiores uma única vez, representando a carga prevista para toda a cadeia.

Não haveria lógica em se permitir a apuração de crédito numa etapa posterior àquela submetida à tributação monofásica.

Que sentido haveria numa tributação em que todo o valor a se recolher, a título de Cofins, pudesse ser objeto de crédito pelos revendedores de tais produtos, se, para estas operações de revenda, está prevista a alíquota de 0% (zero por cento)?

No caso em tela, fica claro que a apuração sob o regime da não-cumulatividade abrange tão somente as operações no âmbito dos produtores dos derivados de petróleo em foco, ou seja, não atinge aquelas afetas aos distribuidores e comerciantes varejistas.

Quando a SATÉLITE, como distribuidora, revendia tais produtos, não havia débito a ser computado (alíquota de 0%). Quando compra, não há crédito a ser contabilizado. Assim, como se poderia supor que impera o regime de apuração não-cumulativa nessas operações?

Não devem prosperar, portanto, as alegações em contrário trazidas a respeito desta questão pelo contribuinte.

Como se verá adiante, a glosa crucial de créditos nesta análise não terá ligação direta com os argumentos expostos acima. Mas eles serviram para melhor entender as conclusões expostas à frente.

Cumpra frisar que, com relação ao álcool para fins carburantes, vigorava, no quarto trimestre de 2006, a sistemática da cumulatividade.

Passemos a analisar a apuração de créditos advindos de custos e despesas comuns às diversas atividades desenvolvidas pela SATÉLITE, já que esta lidava com produtos sujeitos à sistemática da não-cumulatividade e com outros submetidos ao regime cumulativo.

Do disposto nos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º da Lei no 10.833/2003, conclui-se que, para os casos de custos, despesas e encargos cujo creditamento seja autorizado pela lei, o crédito será apurado exclusivamente em relação às receitas sujeitas à não-cumulatividade, podendo o contribuinte optar pelo método da apropriação direta ou pelo rateio proporcional, quando os custos, despesas e encargos forem relativos tanto às receitas sujeitas à não-cumulatividade como ao regime cumulativo.

No caso do rateio proporcional, método escolhido pela SATÉLITE, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

O Auditor responsável pelo procedimento fiscal calculou a relação mensal entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, tendo encontrado os seguintes valores, para o 4º trimestre de 2006 (*dados extraídos do Termo de Informação Fiscal, às fls. 1.604*):

(...)

Pelas razões já expostas, no caso de custos, despesas e encargos comuns a receitas submetidas a regimes de tributação diversos, a apuração de créditos da Cofins será fruto de rateio proporcional, que terá por base os percentuais discriminados na última coluna da tabela acima.

**Analisemos agora o crédito relativo a armazenagem e frete**, tratado pelo inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003, no qual se vê que não é para toda e qualquer operação

de venda cujo ônus for suportado pelo vendedor que o valor do frete e da armazenagem podem servir para cálculo de créditos por parte dos contribuintes.

O legislador, ao introduzir no referido inciso IX o trecho "nos casos dos incisos I e II", criou uma limitação. Ou seja, só para o que está incluído nos incisos I e II do art. 3º da Lei no 10.833/2003 é que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes.

A questão é que, para o caso de revenda de bens, estão excluídos do inciso I em foco o álcool para fins carburantes (alínea "a" do inciso I do art. 3º, c/c inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei no 10.833/2003), a gasolina e suas correntes (exceto de aviação), o óleo diesel e suas correntes e o gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e de gás natural (alínea "b" do inciso I do art. 3º, c/c inciso I do § 1º do art. 2º da Lei 10.833/2003), de acordo com a nova redação dada pela Lei 10.865/2004 e vigente no ano de 2006.

Como bem disse o Auditor-Fiscal em seu relatório: "Fosse a intenção do legislador autorizar o crédito para toda e qualquer operação de venda de produtos ou mercadorias, bastaria ter o texto do inciso IX a redação original, sem a delimitação "... nos casos dos incisos I e II...". Se redigida como "armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor", restaria clara a autorização para o cálculo do crédito decorrente de qualquer operação de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, se suportado pelo vendedor.

Essa linha de raciocínio vai ao encontro da regra legal já aqui comentada de que os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não-cumulativa da Cofins.

Se os produtos excepcionados não estão no campo da não-cumulatividade, o frete e a armazenagem vinculados à sua revenda não servem para cálculo de crédito por parte dos contribuintes.

Confirma esse entendimento a Solução de Consulta n.º 212/2006, da Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal:

**Ementa: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.**

É vedado à pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

Dispositivos Legais: Lei no 10.833, de 2003, arts. 2º, § 1º, I, VI e X, 3º, I, "b", e IX, e 15, II; Lei no 10.865, de 2004, art. 21; Lei no 10.925, de 2004, art. 5º; Lei no 11.051, de 2006, art. 26.

A partir dos documentos apresentados pela empresa, foi verificado que todos os pagamentos feitos a título de frete ou armazenagem estão vinculados a operações com gasolinas, óleo diesel e álcool combustível, cuja revenda está fora do campo de abrangência da não-cumulatividade.

Isto significa que todo o crédito pretendido pela SATÉLITE provindo de despesas de frete e armazenagem deve ser desconsiderado e, portanto, glosado, conforme previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

Em adendo à conclusão acima, a título ilustrativo, relatamos as observações a seguir, que são fruto de análise, por amostragem, da documentação apresentada pela empresa:

- a) Foram incluídos na base de cálculo dos créditos valores de fretes que não foram assumidos pela SATÉLITE, e sim pelo destinatário;
- b) Foram incluídos na base de cálculo dos créditos valores de fretes que não são relativos a vendas, mas a transferências entre estabelecimentos do contribuinte;
- c) Em vários conhecimentos de transporte, não havia informação a respeito de o frete ter sido pago pelo vendedor ou comprador.

(...)

Expõe a manifestante um resumo das alterações na legislação da Contribuição para o PIS e da Cofins relativas à venda de gasolina e óleo “combustível” (*mais precisamente, óleo diesel*), o que inicia mencionado que o art. 4º da Lei no 9.718/98 instituiu “substituição progressiva para frente”, em que cabia “às refinarias (substituta) a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas, adicionando-se à base de cálculo do PIS/COFINS próprios uma margem de valor agregado, correspondente ao preço de venda da refinaria multiplicado por quatro”.

Fala que a Lei no 9.990/99 (que alterou a dicção do art. 4º da Lei no 9.718/98), c/c o art. 42 da MP no 2.158-35/2001, modificou “a natureza da sujeição passiva das refinarias, que passaram de ‘substitutas tributárias’ para ‘contribuintes diretos’ das contribuições, mas sujeitas a uma alíquota majorada. Já os distribuidores e comerciantes varejistas permaneceram na condição de contribuintes dos tributos, mas agora sujeitos à alíquota zero. É o que se convencionou chamar de regime monofásico ou de tributação concentrada”.

os Progrida em sua defesa dizendo que as Leis n Contribuição para o PIS e para a Cofins, respectivamente, regime de tributação não- cumulativo, em que “os contribuintes podem descontar créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à atividade do valor das contribuições apurado, mas mantiveram as receitas decorrentes da venda de produtos descritos na Lei no 9.990/00 (gasolinas e óleo combustível) na sistemática da cumulatividade”.

os Externa que a Lei no 10.865/2004 “alterou a redação do art. 1º, § 3º, IV, das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003 para afastar do regime da não-cumulatividade apenas as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes, de modo que as receitas dos demais produtos sujeitos ao regime monofásico passaram a se sujeitar concomitantemente à sistemática da não-cumulatividade”.

Diz que, após a edição da Lei no 10.865/2004, a manifestante teria passado a apurar, sob o regime monofásico, a Cofins tanto pela sistemática cumulativa quanto pela não-cumulativa: a primeira, em relação às receitas auferidas com a venda de álcool para fins carburantes; a segunda, no tocante às receitas advindas da venda dos demais combustíveis, tais como gasolina e óleo diesel.

Crítica o “demasiado e espantoso aumento” da alíquota da Cofins nas saídas dos produtores e importadores, que passou para 23,44 % com o advento da tributação monofásica não- cumulativa.

Empós, assevera a defendente que a questão apresentada a esta Turma respeita aos efeitos das sucessivas alterações legislativas, as quais, segundo o Despacho Decisório, apenas implantaram o sistema não-cumulativo das operações com derivados de petróleo em relação às refinarias, enquanto os revendedores destes produtos permaneceram submetidos às mesmas regras anteriores (alíquota zero sobre a receita de venda de produtos derivados de petróleo, sem direito a crédito) – com o que não concorda.

É que, para a manifestante, conquanto os efeitos financeiros da isenção, da alíquota zero e da não-incidência sejam os mesmos, do ponto de vista jurídico estas três figuras desonerativas são bastante distintas: (i) a isenção, seria a mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária; (ii) a alíquota zero, a redução da alíquota de modo a não resultar recolhimento financeiro, conquanto mantidos todos os critérios da regra-matriz de incidência e (iii) a não-incidência, hipótese de não sujeição à incidência tributária.

A defendente exhibe entendimento doutrinário de Adolpho Bergamini quanto à permanência dos distribuidores, atacadistas e varejistas como contribuintes da Contribuição para o PIS e da Cofins, após o que afirma que se equivocou o Auditor-Fiscal, portanto, “ao confundir ‘não sujeição ao recolhimento do tributo’ com ‘não sujeição ao próprio tributo’”. De fato, os distribuidores de gasolina e óleo combustível ficaram desobrigados do recolhimento do PIS e da COFINS, porque o cálculo do aspecto quantitativo da obrigação tributária (base de cálculo x alíquota) dará sempre igual a zero. Isso não significa, entretanto, que deixaram de ostentar a condição de contribuintes, até mesmo porque, se a dispensa do pagamento do tributo implicasse necessariamente na descaracterização da qualificação de contribuinte do tributo,

como ficaria a caracterização de um contribuinte quando fosse editada uma norma concedendo remissão do crédito tributário?”.

Em seguida, indaga: “se de fato o distribuidor ou outrem que aufera receita sujeita à alíquota zero no âmbito do regime monofásico deixe de ser considerado contribuinte por esta razão, qual o motivo então para se exigir que ele informe na DACON, na Ficha 07B – Linha 09 e 17B – Linha 09 o montante das receitas auferidas nessa condição?”. E finaliza o aspecto enfocado afirmando que “Não há como se admitir, portanto, qualquer interpretação que induza que a desoneração tributária descaracterizaria a condição de sujeito passivo das contribuições, até mesmo porque o que o regime monofásico estabelece é uma mera antecipação da carga fiscal de PIS e de COFINS que seriam devidos em cada uma das cadeias de faturamento da mercadoria, o que reforça, inclusive sob a ótica econômica, o incontestado direito ao crédito sobre insumos empregados nessas fases e arcados pela Manifestante”.

Reputando comprovado que ela seria sujeito passivo da Contribuição para o PIS e da Cofins em relação às receitas de vendas de gasolina e de óleo diesel, discursa a recorrente sobre a sujeição destas receitas a um regime híbrido (monofásico e não-cumulativo).

Observa que o art. 10 da Lei no 10.833/2003, que estabelece quais as receitas permanecem sujeitas ao regime cumulativo, remete ao inciso IV do § 3o do artigo 1o, o qual, antes das alterações da Lei no 10.865/2004, contemplava a venda de todos produtos de que trata a Lei no 9.900/2000 (nos quais se incluem a gasolina e o óleo diesel) e, com o advento das citadas alterações, a excepcionalidade ficou restrita somente à receita com as vendas de álcool para fins carburantes.

Socorre-se, novamente, da opinião doutrinária de Adolpho Bergamini – segundo a qual as receitas das vendas de combustíveis derivados de petróleo sob análise estariam sujeitas ao regime monofásico e, concomitantemente, à sistemática não-cumulativa – e diz que a própria Receita Federal teria chancelado este entendimento nas Soluções de Consulta cujas ementas são transcritas a seguir:

(...)

Para corroborar suas alegações, transcreve orientações que diz ter colhido do sítio eletrônico da RFB, segundo a qual “As pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa integram a essa incidência as receitas obtidas nas vendas de bens submetidos a alíquotas diferenciadas, excetuadas as receitas de venda de álcool para fins carburantes, expressamente excluídas da incidência não-cumulativa”.

Externa que, numa análise rápida do artigo 10 da Lei no 10.833/2003, vê-se que os incisos I a VI tratam de pessoas jurídicas (critério subjetivo), enquanto os incisos VII e seguintes tratam de receitas decorrentes das atividades (critério objetivo).

Sustenta a manifestante que a inclusão de uma parte das receitas na não-cumulatividade (gasolina e óleo diesel) e a exclusão de outra (álcool para fins carburantes) se teria dado em razão do **objeto** da operação de venda, e não do **sujeito** que a realiza. Assim sendo, não caberia ao aplicador da lei, especialmente para restringir o seu campo de aplicação a um contribuinte específico (sujeito), modificar o critério objetivo eleito pelo legislador, até mesmo porque, tratando-se de regra de exceção à sistemática não-cumulativa de incidência da Cofins, a melhor interpretação deve ser restritiva, sob pena de prejuízo do próprio direito que se pretende tutelar (quanto à interpretação de normas excepcionais, transcreve comentários de Tércio Sampaio Ferraz Júnior).

Ademais, articula que “Se o legislador quisesse limitar não só o produto (álcool para fins carburantes) como o sujeito também, deveria ter feito menção expressa a essa situação na própria regra de exceção. Como não o fez, a interpretação dada é completamente equivocada porque vai além dos limites da legalidade”.

Resume que a partir da edição da Lei no 10.865/2004 somente o álcool para fins carburantes permaneceu na sistemática cumulativa, sendo que a gasolina e o óleo diesel ingressaram na sistemática não-cumulativa, não importando a qualidade do contribuinte envolvido na operação de venda (fabricante, importador, distribuidor ou varejista), diante do que postulou a revisão dos percentuais das receitas não-cumulativas em relação às totais levantadas pela Fiscalização, aos moldes da tabela a seguir

(...)

Frisa a defendente que não pretende se creditar do valor da gasolina e do óleo diesel adquirido para revenda; apenas almeja que sejam reconhecidas tais receitas como não-cumulativas, dada a interferência da questão no cálculo do percentual de rateio – para fins de definição dos créditos a que tem direito a descontar – das receitas não-cumulativas em relação às receitas totais.

Dedica-se a interessada, então, a debater seu suposto direito ao creditamento sobre **despesas com frete e armazenagem**.

Inicia a questão dizendo que o crédito não acatado pelo Auditor-Fiscal é decorrente do custeio de frete suportado pela empresa nas operações de venda dos produtos, consoante prescreve o art. 3º, inciso IX, da Lei no 10.833/2003.

Segundo a manifestante, “num esforço interpretativo imenso, não obstante equivocado”, o Despacho Decisório defende a existência de um (suposto e equivocado) terceiro regime de tributação, que não seria “cumulativo”, tampouco “não-cumulativo”, mas “monofásico”, confundindo, em sua visão, uma técnica de apuração e recolhimento (concentrada ou monofásica) com regime de tributação.

Expressa a recorrente que, desconsiderando essa diferença, sustenta o auditor prolator do despacho decisório atacado que “o legislador, ao introduzir no inciso IX acima transcrito o trecho ‘nos casos dos incisos I e II’, criou uma limitação. Ou seja, só para o que está incluído nos incisos I e II do artigo 3º da Lei 10.833/2003, é que o valor do frete e da armazenagem pode servir para o cálculo de créditos por parte dos contribuintes. A questão é que, para o caso de revenda de bens, estão excluídos do inciso I em foco ... a gasolina e suas correntes (exceto de aviação) ... Essa linha de raciocínio vai ao encontro da regra legal já aqui comentada de que os créditos são apurados exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à incidência não cumulativa da Cofins”.

Assegura que “Incorreu em equívoco o auditor tributário, em primeiro lugar, ao desconsiderar que as receitas decorrentes da venda de gasolina e óleo combustível pelos distribuidores estão submetidas ao regime não-cumulativo”, pois, exceto no que se refere ao crédito decorrente da aquisição dos produtos em si (expressamente vedado), todos os demais vinculados à receita de revenda destes produtos seriam passíveis de aproveitamento pela manifestante, pois, em sua visão, além do regime monofásico, os derivados de petróleo estão sujeitos também à sistemática não-cumulativa.

Pontua que “Prova do direito ao crédito dos distribuidores, atacadistas e varejistas de gasolina e de óleo combustível foi a tentativa legislativa de acabar esse direito creditício pelas Medidas Provisórias no 413/08 e 451/08, conforme se infere do teor do dispositivo sugerido:

Argúi que “Felizmente, tal vedação foi retirada da versão final das Leis no 11.727/2008 e no 11.945/2008, de conversão de ambas as MP’s, remanescendo líquido e certo o direito dos distribuidores, atacadistas e varejistas de produtos monofásicos de se creditarem nos termos do art. 3º das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003” e que “O mais importante disso, entretanto, foi demonstrar que o direito ao crédito desses contribuintes existe e não pode ser negado pela Receita Federal, pois se não existisse, qual a razão de se tentar acabá-lo via alteração legislativa por duas vezes frustradas?”

Continuando, pronuncia que “Não bastasse isto, o agente fiscal ainda confunde duas hipóteses distintas de creditamento das contribuições, quais sejam, as previstas nos incisos I e II e no inciso IX”, mas ressalta que “cada uma das hipóteses tem existência autônoma. O fato de o inciso IX fazer simples referência aos incisos I e II não significa que haja entre eles relação de dependência”.

Assevera que a menção que o inciso IX faz ao inciso I busca dar referência ao **ato de adquirir bens com destino à revenda**, de modo que alcançaria a conduta de comprar para revender, não tendo o legislador se importado em atingir o bem propriamente dito (que pode ser qualquer um), mas o ato de revender; nesta mesma esteira, quando o inciso IX faz menção ao inciso II, objetiva indicar o ato de adquirir bens e serviços utilizados como insumos de produção, não se importando de que insumo se trate.

E segue declarando que “ao contrário do que sustenta o auditor fiscal, quando o legislador redigiu o inciso IX e fez referência ao inciso I e ao inciso II, buscava na verdade deixar livre de dúvidas que o frete geraria o crédito tanto nas hipóteses de venda do produto acabado quanto nas hipóteses de venda do produto fabricado. Trata-se, pois, de crédito suscetível de apropriação tanto por contribuintes industriais como por contribuintes comerciais. Se não houvesse tal referência, como suscita o agente fiscal, provavelmente o costumeiro posicionamento restritivo da Receita Federal vedaria esse crédito para as empresas industriais. Talvez pensando nesta consequência, tenha o legislador feito tal referência”.

Avante, pondera a manifestante que “independentemente das referências feitas no aludido dispositivo, não se pode olvidar que o princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS se volta no sentido de minorar a carga tributária incidente sobre as receitas através do desconto de créditos calculados a partir dos custos e despesas suportados pela contribuinte para aferir aquele resultado” e que “Este, portanto, foi o pensamento que influenciou o legislador a editar o inciso IX do art. 3º e permitir o creditamento pelo vendedor do valor do frete da venda quando por ele suportado”.

Exprime, ainda, que “No caso dos presentes autos, observe-se que, embora a venda do produto pelo distribuidor seja desonerada, ele acaba suportando um encargo maior na aquisição daquele produto revendido em virtude da aplicação das alíquotas majoradas. Assim, considerando que essas alíquotas majoradas buscam já englobar o valor da contribuição que seria devido pelo revendedor, a norma não alcançaria seu mister se permitisse que o distribuidor descontasse os créditos dessa aquisição, pois o efeito financeiro seria quase nulo. Por outro lado, não se atenderia ao objetivo da não-

cumulatividade prevista na Carta Magna se fosse vedado ao distribuidor se creditar de qualquer valor. Pensando desta forma, o legislador permitiu que o contribuinte apurasse todos os créditos vinculados àquela receita e à sua atividade como um todo, à exceção dos créditos que porventura seriam apropriados em uma aquisição de produtos para revenda não submetidos ao regime monofásico”.

Ressalta, no entanto, que “as vedações do inciso I (voltadas exclusivamente aos bens monofasiados) são justificáveis, uma vez que, tanto numa como em outra sistemática, a tributação das contribuições é concentrada em elo da cadeia que não o do revendedor” e que “Assim, se as receitas decorrentes da revenda desses produtos não são oneradas pelas contribuições, justo que os valores pagos por sua aquisição não ensejem desconto de créditos. Até mesmo porque o mecanismo de débito e de crédito foi adotado pelo legislador para viabilizar o princípio da não-cumulatividade e evitar a incidência em cascata dos tributos”.

Por outro lado, pondera que “pretender estender essas vedações aos custos, despesas e encargos relacionados a tais despesas seria extrapolar os limites da lei, em clara interpretação *extra legem*, baseado no simplório argumento de que ‘o acessório segue o principal’, destituído de fundamento, seja legal, seja teórico”.

Diz que tanto isto seria óbvio, que o armazém que estoca mercadorias sujeitas ao regime monofásico e o transportador que transporta estas mercadorias não ficam obrigados a tributar suas receitas pelo regime monofásico, por se tratarem de negócios jurídicos totalmente apartados e que não se confundem, nem quanto à sua tributação sobre a receita, pelo lado do fornecedor, nem quanto ao regime de apropriação dos créditos, pelo lado do adquirente dos serviços.

Realça que, se de um lado o fornecedor de gasolina a tributa sob o regime especial monofásico, de outro lado tanto o armazém quanto o transportador tributam suas respectivas receitas pelo regime ordinário, plurifásico, de modo que as despesas com estes dois últimos fornecedores devem gerar créditos da Cofins, em respeito à própria não-cumulatividade, sob pena de se incorrer em nítida tributação em cascata, inaceitável nesta sistemática de tributação.

Sob outro enfoque, defende o sujeito passivo que seu direito à apuração de créditos sobre despesas com frete e armazenagem estaria também amparado no seu enquadramento enquanto insumo no exercício da atividade de distribuição, na qual pratica peculiar processo produtivo que modifica e aperfeiçoa a gasolina tipo “A”, misturada, num certo percentual sobre a solução total, ao álcool anidro, para obtenção da gasolina tipo “C”, finalmente distribuída com contagem própria exigida para o consumo (art. 9º da Lei nº 8.723/93, que trata da redução de emissão de poluentes para veículos automotores, o que impede a revenda da gasolina em sua forma pura: a do tipo “A”).

Neste arcabouço, alega que todo o processo produtivo acima qualifica a recorrente não como mera comerciante revendedora de combustíveis, mas como uma empresa que desenvolve verdadeiro e típico processo de beneficiamento de gasolina, aos moldes previstos no art. 4º, II, do Regulamento de Impostos Industrializados e, neste contexto, a gasolina tipo “C” seria um produto industrializado, à maneira definida no art. 3º daquele regulamento, circunstância que credenciaria a defendente a enquadrar suas despesas com armazenagem e com frete como incontestes insumos industriais, os quais permitem o direito ao crédito relativo à Cofins, na forma do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, que versa sobre bens e serviços utilizados como insumo (a respeito do conceito de insumos, reporta-se a recorrente a opiniões de Douglas Yamashita, Edmar O. A. Filho e de Ricardo Mariz de Oliveira).

Ventila que “estudando a noção e a abrangência que o legislador pretendeu dar ao conceito de insumo, em conjunto com a essência da não-cumulatividade imposta também às referidas contribuições, conclui-se que a *mens legislatoris* centrou-se em tudo

aquilo que representasse custos e despesas na consecução da atividade social da pessoa jurídica”.

Aduz, em adição, que seria equivocado o entendimento de que o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins, seria o mesmo do IPI, entendimento este que teria sido rechaçado na própria via administrativa, o que pretende demonstrar com decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pelas razões antecedentes, concluiu a recorrente que “os serviços de armazenagem e frete, seja na aquisição ou na venda, são gastos funcionais que impulsionam o exercício da atividade da Manifestante, de modo que propiciam, sem qualquer dúvida, direito ao crédito das contribuições em tela”.

Por fim, diz que “no que toca às alegações contidas no despacho decisório de que a Manifestante teria incluído na base de cálculo valores de fretes que não teriam sido por ela suportados, bem como outros referentes a transferências entre estabelecimentos da contribuinte, cumpre rechaçar tal assertiva, especialmente porque tal alegação foi feita sem sequer indicar que créditos foram estes, tampouco o valor que supostamente teria sido indevidamente incluído na base de cálculo dos créditos considerados” e arremata argumentando que “Não pode o fiscal, tampouco a turma julgadora ratificar tal conduta que, além de infringir os pressupostos da ampla defesa e do contraditório, desvirtuam-se completamente da realidade dos fatos, refletida na documentação contábil e fiscal apresentada pela Manifestante”.

5.1. Diante do exposto, reputando provado o direito creditício em seu favor, no valor de R\$ 320.049,14, pugnou a manifestante pela reforma do Despacho Decisório, para reconhecer a regularidade das compensações aqui tratadas, cuja total homologação requereu.

5.2. Postulou, ainda, pela produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, notadamente a juntada posterior de documentos e a realização de perícia, esta última “apenas se necessária”.

Após foi proferido julgamento assim ementado, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COMPENSAÇÃO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

O direito à compensação pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (art. 170 do CTN).

INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

INDEFERIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. COBRANÇA.

Constatada a inexistência de direito creditório, o Pedido de Ressarcimento será indeferido e as Declarações de Compensação a ele vinculadas não serão homologadas, implicando a cobrança dos valores indevidamente compensados, com os acréscimos legais cabíveis (§§ 2º e 7º do art. 74 da Lei no 9.430/96).

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. DISTRIBUIDORA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão das refinarias e dos importadores de combustíveis derivados de petróleo na sistemática não-cumulativa da Cofins pela Lei no 10.865/2004 em nada alterou a situação dos distribuidores e varejistas, que continuaram tributados à alíquota zero, sem

direito a crédito, seja relativo aos custos nas aquisições dos produtos revendidos, seja referente às despesas e encargos de comercialização. A incidência monofásica é incompatível com a técnica do creditamento nas etapas desoneradas do tributo, nas quais não há cumulatividade a ser evitada, razão pela qual as receitas com a revenda de produtos cuja cadeia de produção e comercialização tem tributação concentrada em etapa anterior devem ser consideradas fora da não-cumulatividade no cálculo do rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8o do art. 3o da Lei no 10.833/2003.

**EST ABELECIMENTO INDUSTRIAL. PRODUTOS TRIBUTADOS PELO IPI. COMBUSTÍVEIS. IMUNIDADE.**

Somente são considerados estabelecimentos industriais aqueles que fabricam produtos tributados pelo IPI (art. 8o do RIPI/2010) e os combustíveis são imunes ao imposto (art. 155, § 3o, da CF). Assim, os distribuidores de combustíveis que misturam álcool anidro à gasolina tipo “A”, para a obtenção da gasolina tipo “C”, não são produtores.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 **DECISÃO FUNDAMENTADA. DIREITO DE DEFESA.**

**CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Não há cerceamento do direito de defesa quando é dado conhecer à interessada os fundamentos de fato e de direito da decisão denegatória da autoridade competente.

**PROV AS. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO.**

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a”, “b” e “c” do § 4o do art. 16 do Decreto no 70.235/72, as provas documentais que possam atestar a legitimidade do direito creditório não reconhecido pela autoridade administrativa competente devem ser apresentadas na Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

**PERÍCIAS. DISCRICIONARIEDADE DO JULGADOR. REQUISITOS.**

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. O pedido de perícia deve expor os motivos que a justifiquem, apresentar os quesitos referentes aos exames desejados e indicar o nome, endereço e a qualificação profissional do perito, sob pena de ser considerado não formulado (art. 18 e art. 16, IV e § 1o, do Decreto no 70.235/72). Inconformada em parte com o respetivo julgado, foi apresentado Recurso Voluntário pelo Contribuinte, aduzindo seu pleito de reforma:

Após. Apresentado o Recurso Voluntário pelo Contribuinte sustentando o seu pedido de reforma em síntese:

- a) reversão das glosas: energia elétrica; locação de imóveis; postos e máquinas; fretes; armazenagem; etc;
- b) inclusão de parte das receitas na não-cumulatividades (gasolina e óleo diesel) e exclusão de álcool para fins de carburante;
- c) alterações legislativas e conceitos de insumo;

Finamente após a interposição do Recurso Voluntário foi juntada informação fiscal pela DRF-Feira de Santana-BA.

O feito foi convertido em diligência nos seguintes termos:

Assim, o feito merece ser convertido em diligência, para que:

À **unidade de origem** realize relatório fiscal para distinção das notas fiscais dos fretes referentes:

- a) utilizados para aquisição, esclarecendo a natureza do item adquirido / transportado;
- b) fretes suportados por terceiros na aquisição de mercadorias;
- c) fretes decorrentes da venda de mercadoria;
- d) fretes suportados por terceiros decorrente da venda de mercadoria da contribuinte;

Ainda, poderá a fiscalização solicitar a contribuinte qualquer documento que compreenda necessário para o bom deslinde do relatório.

Ademais, deve ser a contribuinte intimada a apresentar os contratos de locações da qual reclama seu direito ao crédito.

Após o relatório, a **contribuinte** que se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias sobre o relatório final.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Após a conversão de diligência, foi elaborado a relatório fiscal e intimada a contribuinte a se manifestar.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

### **I - ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

### **II – FUNDAMENTAÇÃO**

Na mesma sessão de julgamento desse processo, tendo caso identico nos processo administrativo n.º 10469.720449/2010-24, decidi da seguinte maneira:

#### ***DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA***

*A diligência teve a seguinte conclusão e reversão em parte das glosas:*

*Conforme demonstrado neste relatório de título Informação Fiscal, processo administrativo n.º 10469.720449/2010-24, o contribuinte diligenciado informou em planilhas originais de memórias*

*de cálculos despesas com fretes, tanto nas aquisições de mercadorias, quanto nas vendas de seus produtos nos terceiro e quarto trimestres de 2006.*

*Após a análise da documentação comprobatória, os valores corretos, reconhecidos pela autoridade tributária nessa diligência para o quarto trimestre de 2006, são:*

*Fretes em aquisições de mercadorias: R\$ 0,00 (valor informado nas planilhas originais, R\$ 18.563,66).*

*Fretes em vendas de mercadorias: R\$ 317.457,71 (valor informado nas planilhas originais, R\$ 1.469.237,88).*

*O valor de R\$ 317.457,71 está apto a compor a base de cálculo da Cofins, assim como, a participar nas parcelas para fins de rateio(s).*

*Os contratos de locação, ativos no quarto trimestre de 2006, estão anexados ao E-Processo.*

*Dessa forma, encerramos a presente diligência fiscal, levada a efeito sobre a pessoa jurídica SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETROLEO S.A. (CNPJ nº 70.052.352/0001-76), empresa que foi incorporada, em 01/02/2007, pela ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A. (CNPJ nº 23.314.594/0001-00), designada ao Auditor Fiscal responsável mediante TDPF nº 04.0.01.00-2020-01095-3 (REGIONAL), em 26/03/2020, com o objetivo de observar os corretos valores das despesas com fretes que estarão aptos a compor a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (não cumulativa – mercado interno), do 3º trimestre de 2006, assim como, estarão aptos a compor as parcelas no(s) cálculo(s) de rateio(s).*

*Fazem parte desse relatório o arquivo não-paginável de título “Arquivo Não-Paginável – PLANILHAS FRETES ANÁLISE AUDITOR”. Esse arquivo não-paginável contém planilhas anexas conforme descrito no presente relatório e seguirão conjuntamente para ciência do contribuinte.*

*É enviado nesta data ao DTE do contribuinte, uma cópia dessa Informação Fiscal e de suas planilhas anexas.*

*Ressaltamos que, caso o contribuinte diligenciado não aceite os termos dessa Informação Fiscal, terá o prazo de 30 (trinta) dias corridos, contados da data da ciência dessa Informação Fiscal, para se manifestar.*

*A comunicação com o contribuinte, ocorreu através de seu DTE mediante a utilização do DCC nº 10271.076018/2020-06. Criado para realizar a ciência e acompanhamento de intimações fiscais por meio eletrônico e receber as respostas e arquivos digitais do contribuinte durante a execução deste procedimento fiscal, encontra-se vinculado ao processo digital acima mencionado e, em consequência do encerramento dessa ação fiscal, deve ser utilizado apenas para consulta e não mais para a anexação de documentos digitais.*

*Passo ao exame do mérito.*

### **DO ENQUADRAMENTO DAS RECEITAS DECORRENTES DA VENDA DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DO PETRÓLEO ENTRE AS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO-CUMULATIVO DA PIS/COFINS**

*Na hipótese dos autos aborda-se o regime monofásico a que se sujeita a comercialização de combustíveis.*

*Quando se fala em regime monofásico de tributação, se está diante da chamada tributação concentrada. Elege-se determinada fase da cadeia produtiva que suportará toda a carga tributária. Todas as demais fases desta cadeia serão desoneradas de tal exigência.*

*É necessário destacar que a tributação concentrada se inicia e se esgota dentro de uma cadeia específica de produção. No caso, estamos diante da cadeia de produção do combustível. Logo, apenas aqueles agentes integrantes desta cadeia, na condição de fornecedores, produtores, distribuidores e comerciantes de combustível, podem sofrer os reflexos desta concentração. Qualquer outro agente que se tangencia à esta cadeia em sistema produtivo diverso, não sofrerá qualquer reflexo do ciclo monofásico aplicável ao combustível.*

*Não é porque determinado contribuinte adquire combustível para o seu próprio processo produtivo (diverso do ciclo produtivo do combustível), que este passa a se inserir na cadeia concentrada específica daquele item adquirido.*

*Assim, como a Recorrente é uma empresa prestadora de serviços de logística, está absolutamente fora do ciclo produtivo próprio dos combustíveis e, portanto, do respectivo regime de tributação concentrada. Por conseguinte, não lhe cabe pleitear a aplicação de qualquer disposição aplicável ou decorrente exclusivamente do regime monofásico de incidência do PIS e da COFINS.*

*Na hipótese dos autos, observa-se que a Recorrente, embora claramente esteja fora do ciclo produtivo do combustível e, portanto, excluída da respectiva tributação concentrada, pretende ressarcir-se do tributo recolhido dentro daquele ciclo produtivo.*

*Para fundamentar sua pretensão, a contribuinte alega que pelo fato de atuar interrompendo o ciclo produtivo do combustível, não poderia ser onerada por uma carga tributária prevista para um "ciclo produtivo completo". Ou seja, como o combustível é adquirido diretamente dos produtores, não ocorrendo as posteriores etapas de distribuição e comercialização, não poderia a Recorrente arcar com a carga tributária "cheia". E, em face deste entendimento, busca ressarcir-se parcialmente do tributo pago.*

*Nesse sentido:*

*Numero do processo: 11610.724329/2012-40*

*Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Anual-calendário: 2009 PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DA COFINS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE. No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização quando ocorre a interrupção do ciclo produtivo do combustível. A tributação concentrada difere-se da substituição tributária quanto à existência de fato gerador presumido.*

*Numero da decisão: 3201-005.211*

*Nome do relator: TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO*

*Diante do exposto, nego provimento.*

***DO DIREITO AO CRÉDITO DECORRENTE DOS CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VÍNCULOS ÀS RECEITAS DA REVENDA DA GASOLINA E DO ÓLEO DIESEL COMBUSTÍVEL***

*Sobre o assunto, assim pleiteia a contribuinte:*

**O que se busca ver reconhecido é o direito ao crédito de outras despesas e ônus suportados pela Recorrente, elencados nos demais incisos III a X do mencionado art. 3º, que se vinculam às receitas de venda desses combustíveis e é assegurado não só pelo teor das *supra* citadas leis, mas também pela própria Receita Federal, no art. 21, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 600/2005, vigente à época da apropriação dos créditos sob análise, em redação repetida no art. 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, de seguinte teor:**

*Fato para que tenha o direito a restituição/compensação, o crédito deve ter liquidez e certeza.*

*O fato que a contribuinte aduz ter seu direito decorrente de custos, despesas entre outro decorrente da venda, no entanto, nesse tópico nada colaciona do que se trata, faz uma abordagem genérica.*

*O art. 170 do CTN o direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado e demonstrado pelo contribuinte, porque é seu o ônus.*

*Nego provimento.*

***FRETES NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIA***

*Sobre o caso assim constou no relatório da unidade de origem:*

*Como forma de se comprovar a veracidade das informações e os valores constantes em seus DACON's, e visando a atender ao que foi determinado no termo de início de diligência fiscal, o contribuinte elaborou duas planilhas relacionadas as suas despesas com fretes nas aquisições de mercadorias.*

*Essas de títulos "Satélite Distribuidora 3º TRIMESTRE 2006 2.1." e "Satélite Distribuidora 4º TRIMESTRE 2006 2.1.", constantes no E-processo no arquivo "Arquivo Não-paginável – PLANILHAS ORIGINAIS CONTRIBUINTE FRETES AQUISIÇÕES" (fls. 2.106).*

*Essas duas planilhas contêm as despesas com fretes decorrentes das aquisições de mercadorias para os dois trimestres averiguados, sendo, por sua vez, subdivididas em três subplanilhas mensais (jul, ago e set; e out, nov e dez).*

*As duas planilhas do contribuinte foram então transpostas e aglutinadas para a planilha elaborada pelo Auditor, de título "Satélite Distribuidora 3º e 4º TRIMESTRES 2006 FRETES AQUISIÇÕES E-PROCESSO", constante no E-processo no arquivo "Arquivo Não-paginável – PLANILHAS FRETES ANÁLISE AUDITOR".*

*Essa planilha elaborada pelo Auditor contém 4 subplanilhas de títulos “3º e 4º TRIMESTRES”, “INFORMAÇÕES TRABALHADAS”, “VALORES NÃO APROVADOS” e “TABELAS DINÂMICAS”, respectivamente.*

*A primeira das subplanilhas (“3º e 4º TRIMESTRES”), contém as informações originais das despesas com fretes nas aquisições de mercadorias. Ela é composta por 50 linhas de informações (51 linhas contando com a linha do cabeçalho). Nela foi acrescentada apenas a coluna de título “SEQUÊNCIA DAS LINHAS” para o controle da quantidade de linhas de informação.*

*A segunda das subplanilhas (“INFORMAÇÕES TRABALHADAS”), contém as informações originais das despesas com fretes nas aquisições de mercadorias que foram analisadas pelo Auditor para a sua aprovação/comprovação. Ela também é composta por 50 linhas de informações.*

*Todos os transportes se referem a fretes relacionados às aquisições de álcool hidratado e de álcool anidro, conforme demonstrado na coluna PRODUTO.*

*Dessa forma, todas as despesas com fretes relacionados às aquisições de mercadorias foram não aprovadas, ou seja, não podem ser aceitas para comporem as bases de cálculo das Contribuições, ou formarem montantes para fins de rateio.*

*Os motivos para a não aprovação dessas despesas, ou para a sua glosa, restaram bem claros. Não foram aprovadas por se tratar de fretes relacionados a mercadorias que não fazem parte da sistemática não cumulativa de apuração das Contribuições, assim como, por não terem sido apresentadas as documentações comprobatórias.*

*Portanto, para a fixação dos montantes mensais não aprovados para a composição das bases de cálculo, ou para fins de rateio, uma terceira subplanilha (“VALORES NÃO APROVADOS”), foi confeccionada para se destacar esses montantes mensais não aprovados, ou seja, não aceitos e/ou não comprovados, conforme consta na coluna SALDO dessa subplanilha.*

*Finalmente, uma quarta subplanilha, cujo título é “TABELAS DINÂMICAS” foi formulada apenas com a função de se destacar os valores mensais das despesas com fretes nas aquisições reconhecidas pelo contribuinte e os valores mensais das despesas com fretes nas aquisições não aprovadas (não comprovadas e/ou não aceitas).*

*Os totais mensais e o total geral das despesas com fretes nas aquisições informadas pelo contribuinte em suas planilhas originais, assim como, os valores mensais e o total geral das despesas com fretes nas aquisições de mercadorias não aprovadas pelo Auditor Fiscal, estão também anunciados na Tabela 3 abaixo.*

*Considerando-se os dispositivos supra, constata-se o seguinte: (i) o contribuinte não pode se creditar das contribuições incidentes sobre os produtos adquiridos para revenda submetidos ao regime monofásico (alínea “b” do inciso I do art. 3º).*

*Diante da negativa, adoto como razão de decidir e nego provimento.*

## **ARMAZENAGEM E FRETES NAS VENDAS DE MERCADORIAS**

*Os lançamentos decorreram da glosa, efetuada pela fiscalização, de créditos relativos a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, desconto esse previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.*

*Importante ressaltar, que os produtos transportados foram:*

*Os produtos transportados, informados nas células da coluna PRODUTO TRANSPORTADO, foram os seguintes: álcoois (etanol, álcool, álcool anidro, álcool hidratado; gasolinas (A e C); óleos diesels (interior, marítimo, aditivado); e lubrificantes. Outras nomenclaturas para os produtos transportados foram: comb div, combustíveis, diversas e pedágio(s).*

*Considerando-se os dispositivos supra, constata-se o seguinte: (i) o contribuinte não pode se creditar das contribuições incidentes sobre os produtos adquiridos para revenda submetidos ao regime monofásico (alínea “b” do inciso I do art. 3º), (ii) há previsão de desconto de crédito das contribuições em operações de armazenagem de mercadoria e frete em operações de venda (inciso IX do art. 3º) e (iii) os créditos podem ser descontados desde que se refira a bens, serviços, custos e despesas pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.*

*No que tange ao frete nas vendas de mercadorias, assim assentou a unidade de origem:*

#### **Dos Fretes nas Vendas de Mercadorias**

*Avançando, como forma de se comprovar a veracidade das informações e os valores constantes em seus DACON's, e visando a atender ao que foi determinado no termo de início de diligência fiscal, o contribuinte elaborou duas planilhas relacionadas as suas despesas com fretes nas vendas de mercadorias.*

*Essas de títulos “Satélite Distribuidora 3º TRIMESTRE 2006 1.1.” e “Satélite Distribuidora 4º TRIMESTRE 2006 1.1.”, constantes no E-processo no arquivo “Arquivo Não-paginável – PLANILHAS ORIGINAIS CONTRIBUINTE FRETES VENDAS” (fls. 2.088).*

*Essas duas planilhas contêm as despesas com fretes decorrentes das vendas de suas mercadorias para os dois trimestres averiguados, sendo por sua vez, subdivididas em três subplanilhas mensais (jul, ago e set; e out, nov e dez).*

*As duas planilhas do contribuinte foram então transpostas e aglutinadas para a planilha elaborada pelo Auditor, de título “**Satélite Distribuidora 3º e 4º TRIMESTRES 2006 FRETES VENDAS E-PROCESSO**”, constante no E- processo no arquivo “Arquivo Não-paginável – PLANILHAS FRETES ANÁLISE AUDITOR”.*

*Essa planilha elaborada pelo Auditor contém 5 subplanilhas, de títulos “3º e 4º TRIMESTRES”, “INFORMAÇÕES TRABALHADAS”, “AJUSTES NOS VALORES”, “VALORES*

*APROVADOS” e “TABELAS DINÂMICAS”, respectivamente.*

*A primeira das subplanilhas, de título “3º e 4º TRIMESTRES”, contém as informações originais das despesas com fretes relacionados as vendas de mercadorias. Ela é composta por 13.279 linhas de informações (13.280 linhas contando com a linha do cabeçalho). Nela foi acrescentada apenas a*

coluna de título “SEQUÊNCIA DAS LINHAS” para o controle da quantidade de linhas de informação.

Essa subplanilha continha algumas características que assinalamos abaixo.

Algumas células da coluna NF VINCULADA estavam preenchidas pela palavra DIVERSAS (3 linhas), o que indica que os respectivos conhecimentos de transportes, informados na coluna TIPO DOC., foram vinculados a mais de uma nota fiscal de venda.

Continuando, algumas células da coluna NF VINCULADA estavam preenchidas pela expressão NÃO IDENTIFICADO (327 linhas), o que indica que o contribuinte não soube informar quais as notas fiscais estavam relacionadas aos respectivos documentos comprobatórios dos transportes, informados na coluna TIPO DOC.

Prosseguindo, algumas células da coluna NF VINCULADA não estavam preenchidas, ou seja, estavam vazias (149 linhas), o que indica que o contribuinte não soube informar quais as notas fiscais estavam relacionadas aos respectivos documentos comprobatórios dos transportes, informados na coluna TIPO DOC.

A segunda das subplanilhas, de título “INFORMAÇÕES TRABALHADAS”, continha as informações originais das despesas com fretes nas vendas de mercadorias que foram analisadas pelo Auditor para a sua comprovação e/ou aceitação. Ela inicialmente era composta por 13.279 linhas de informações.

Em algumas células da coluna NF VINCULADA (notas fiscais vinculadas aos respectivos documentos comprobatórios dos transportes) existem mais de uma nota fiscal relacionada a um mesmo documento comprobatório de transporte, sendo esses informados na coluna TIPO DOC. Onze linhas apresentaram essa característica e, para fins de análise, tiveram as suas informações duplicadas ou triplicadas, conforme o caso, exceto nas células das colunas DÉBITOS, CRÉDITOS e SALDO. Assim foi estabelecido para que, cada linha contendo a identificação de um documento comprobatório de transporte ficasse vinculado a apenas uma nota fiscal representativa da venda de mercadoria, sem ter o valor dessa despesa duplicado ou triplicado em relação às informações originais do contribuinte. Isso resultou no acréscimo de 11 (onze) linhas de informações (linhas em laranja claro), perfazendo o total final de 13.290 linhas de informações.

Essa planilha foi ordenada pelo dia de emissão dos documentos comprobatórios dos transportes, conforme se pode constatar na coluna EMISSÃO.

Nessa planilha foram incluídas as colunas não originais (na cor laranja escuro): MÊS DE EMISSÃO DO DOCUMENTO e NOTA FISCAL EM FORMATO DE NÚMERO.

Os produtos transportados, informados nas células da coluna PRODUTO TRANSPORTADO, foram os seguintes: álcoois (etanol, álcool, álcool anidro, álcool hidratado; gasolinas (A e C); óleos diesels (interior, marítimo, aditivado); e lubrificantes. Outras nomenclaturas para os produtos transportados foram: comb div, combustíveis, diversas e pedágio(s).

Conforme destacamos acima nesse relatório, em relação aos fretes derivados de vendas de suas mercadorias, o contribuinte apresentou documentação comprobatória dos registros e/ou informações contidas nas suas duas planilhas originais, agrupados por mês de referência. Essa documentação comprobatória é composta por diversos conhecimentos de transportes e por diversas notas fiscais de prestação de serviços de transporte. Alguns desses documentos principais também são acompanhados por listagens explicativas, que funcionam como uma espécie de memória de cálculo deles.

*Nos diversos conhecimentos de transportes apresentados, os emitentes dos CT's são as empresas transportadoras; os remetentes das mercadorias geralmente são as filiais da empresa Satélite Distribuidora de Petróleo; e os destinatários das mercadorias geralmente são postos de combustíveis.*

*Nas notas fiscais de prestação de serviços, o emissor da NF's são as empresas transportadoras e os clientes são as filiais da empresa Satélite Distribuidora.*

*Também conforme destacamos acima nesse relatório, nos extratos da conta bancária do diligenciado, conta esta mantida junto ao Banco do Brasil S.A., constam pagamentos a diversas empresas prestadoras de serviços de transportes, comumente as constantes nos CT's, nas NFS, nas listagens explicativas, em outros documentos etc., em valores e datas que estão intimamente identificados aos valores e datas constantes nos documentos comprobatórios das despesas com fretes nas vendas, o que comprova que o ônus financeiro foi suportado pelo contribuinte para inúmeras das despesas elencadas nas suas planilhas originais.*

*Em algumas células da coluna SALDO (células destacadas pela cor cinza azulado) os valores das despesas com os serviços de transportes foram alterados (ajustados) para ficarem correspondentes aos valores das despesas contidos na documentação comprobatória. Os valores das despesas com os serviços de transportes dessa coluna também foram alterados (ajustados) para evidenciar as exclusões das despesas com os fretes de álcool (células destacadas pela cor cinza azulado).*

*As memórias de cálculos dessas alterações (ajustes) estão contidas na terceira subplanilha, de título "AJUSTES NOS VALORES".*

*Avançando, ainda na subplanilha "INFORMAÇÕES TRABALHADAS" a partir da coluna V (colunas, cujos títulos estão em verde), inclusive, temos o resultado das análises da documentação comprobatória.*

*A coluna V, de título "Resultado da Análise do Auditor Fiscal: Despesa Aprovada (Comprovada e Aceita) = a 1; Despesa Não Aprovada (Não Comprovada ou Não Aceita) = a 2", informa se a despesa foi aprovada (comprovada e aceita), ou seja, se a despesa estaria apta a formação das bases de cálculos das Contribuições e apta a participar das parcelas no cálculo dos rateios, ou se a despesa estaria não aprovada.*

*Quando as células dessa coluna V estiverem preenchidas por "1", a despesa foi aprovada. Quando as células dessa coluna V estiverem preenchidas por "2", a despesa foi não aprovada.*

*Quando as células dessa coluna V estiverem preenchidas por "1" (despesa aprovada), a próxima coluna, a coluna W, estará preenchida por "2", indicando que se trata de despesa da não cumulatividade, e a coluna seguinte, a coluna X, trará a identificação do(s) produtos transportados.*

*Por sua vez, quando as células dessa coluna V estiverem preenchidas por "2" (despesa não aprovada), a próxima coluna, a coluna W, estará preenchida por "1", ou por "3", ou por "4", ou por "5", ou por "6", ou por "7", os quais são os índices dos critérios que levaram a despesa a ser considerada não aprovada. As células da coluna seguinte, a coluna X, trará os critérios, propriamente ditos, que levaram a despesa a ser considerada não aprovada. Em alguns casos, as células da coluna Y, para determinados critérios, poderão apresentar um segundo critério que também foi considerado para a não aprovação da despesa.*

*Os motivos para a não aprovação dessas despesas restaram bem claros. As despesas não foram aprovadas pelos seguintes motivos: fretes relacionados às vendas de álcool, produto não pertencente a não cumulatividade; o contribuinte não apresentou a documentação*

comprobatória dos fretes; alguns CT's não identificam individualmente as mercadorias transportadas; a documentação comprobatória demonstra que os transportes foram realizados por pessoas físicas; o contribuinte não apresentou a documentação comprobatória dos pagamentos dos fretes; a documentação comprobatória dos fretes comprovam que não representam vendas e sim o deslocamento de mercadorias entre filiais da empresa diligenciada.

A quarta das subplanilhas, de título "VALORES APROVADOS", foi confeccionada para se destacar os valores mensais das despesas com fretes (em linhas em azul escuro da coluna SALDO) aprovadas perante a diligência. Ela contém também o valor geral (de todos os meses) das despesas com fretes aprovadas (em linhas em azul claro da coluna SALDO).

Os valores dessa quarta subplanilha são os mesmos que constam da planilha "INFORMAÇÕES TRABALHADAS", quando a esta se aplica o filtro = a 2 à coluna V e se observa os valores da coluna SALDO.

Finalmente, uma quinta subplanilha, cujo título é "TABELAS DINÂMICAS", foi formulada apenas com a função de se destacar os valores mensais das despesas com fretes nas vendas reconhecidas pelo contribuinte e os valores mensais das despesas com fretes nas vendas aprovadas, após a análise do Auditor Fiscal.

Os totais mensais e o total geral das despesas com fretes nas vendas informadas pelo contribuinte em suas planilhas originais, assim como, os valores mensais e o total geral das despesas com fretes nas vendas de mercadorias **aprovadas** pelo Auditor Fiscal, estão anunciados na Tabela 4 abaixo.

Despesas com Fretes nas Vendas de Mercadorias Informadas pelo Contribuinte nas Planilhas Originais		Despesas com Fretes nas Vendas de Mercadorias Aprovadas (Aceitas e/ou Comprovadas) pelo Auditor Fiscal	
+		+	
+		+	
+		+	
Períodos	Valores das Despesas	Períodos	Valores das Despesas
jul	R\$ 457.369,01	jul	R\$ 118.783,76
ago	R\$ 507.849,11	ago	R\$ 144.531,51
set	R\$ 504.019,76	set	R\$ 54.142,44
out	R\$ 534.324,27	out	R\$ 53.512,77
nov	R\$ 486.510,05	nov	R\$ 88.512,40
dez	R\$ 538.852,89	dez	R\$ 261,00
<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 3.028.925,09</b>	<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 459.743,88</b>

Os lançamentos decorreram da glosa de créditos relativos a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, desconto esse previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, como já mencionado dão direito ao crédito, nesse sentido:

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVAS. REVENDA DE PRODUTOS SUJEITAS AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICO). DIREITO A CRÉDITOS SOBRE GASTOS INCORRIDOS COM DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETES NA REVENDA. POSSIBILIDADE O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba

*tratamento tributário diverso, daí, revendas, distribuidoras e atacadistas de produtos sujeitas à tributação concentrada pelo regime não cumulativo, ainda que, as receitas sejam tributadas à alíquota zero, podem descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por elas suportadas na condição de vendedor, conforme dispõe o art. 3, IX das Leis n.ºs 10.637/2002 para o PIS/PASEP e 10.833/2003 para a COFINS. (Acórdão 3301-012.405, red. Jucilêia de Souza Lima, j. 22/03/2023 – g.n.)*

Numero do processo: 19515.720718/2017-09

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 31/08/2012 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

*Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/08/2012 a 31/12/2016 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE.

*Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).*

Numero da decisão: 3201-011.242

Nome do relator: HELCIO LAFETA REIS

#### *Fato que no relatório fiscal assim constou:*

*Ressaltamos, porém, que o contribuinte, de acordo com os documentos DACON's, tomou crédito da não cumulatividade nas rubricas Bens para Revenda, Despesas de Energia Elétrica e Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda.*

*Ao meu sentir, nesse ponto, houve o pedido de tomada de crédito e foi glosado, não restando claro pela dicção da fiscalização se houve ou não o aproveitamento de tais créditos, tanto que reverteu partes delas nesse tópico.*

*Diante do exposto, adoto como razões de decidir o relatório da unidade de origem para dar parcial provimento para reversão das glosas nos termos da fiscalização em relação ao frete e a armazenagem na venda.*

*No que tange ao álcool nos termos da Lei nº 11.727/2008, é possível também conceder o pleito da contribuinte.*

Os fatos e argumentos são os mesmos, tendo diferença tão somente no período e valores, por tais razões adoto os mesmos motivos de decidir, devendo ser observado o período e o valor desse processo.

### **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reversão das glosas (1) dos fretes sobre vendas, nos termos da informação fiscal de diligência, (2) dos fretes relacionados às vendas de álcool, realizados a partir da vigência da Lei nº 11.727/2008, que revogou o art. 1º, § 3º, IV da Lei nº 10.865/2004, e (3) das despesas com armazenagem

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior